



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.005447/2009-40  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1402-002.409 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de fevereiro de 2017  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** COMPANHIA BRASILIANA DE ENERGIA (Sucedida por AES TIETÊ ENERGIA S.A)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2007

EMBARGOS INOMINADOS. CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL.

Constatado erro material, prola-se nova decisão para sua correção.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2007

INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE CSLL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL EXCEPCIONANDO A REGRA GERAL.

A compensação de bases negativas de CSLL não é elemento inerente ao cálculo da base de cálculo dessa contribuição, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de bases negativas de CSLL da empresa a ser incorporada.

Embargos de Declaração Acolhidos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos inominados para correção de erro material e ratificar o decidido no acórdão 1402-001.816 no sentido de, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 19515.005447/2009-40  
Acórdão n.º **1402-002.409**

**S1-C4T2**  
Fl. 496

---

*(assinado digitalmente)*  
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por COMPANHIA BRASILIANA DE ENERGIA (fls. 1285-1293) em face do acórdão nº 1402-001.816, julgado na sessão de 23 de setembro de 2014.

A exigência diz respeito a autos de infração de CSLL referente à compensação de bases negativas de períodos anteriores sem a observância da limitação de 30% da base de cálculo do período de apuração.

Alega a Embargante que foi anexado aos autos o acórdão incorreto, de número 1402-001.754, referente ao processo nº 19515.005446/2009-03, relativo ao IRPJ, julgado na sessão de 30 de julho de 2014.

Conforme já informado em despacho próprio (fls. 424-425):

*Trata-se, a bem da verdade, de correção de inexatidão material não no teor da decisão constante dos autos, mas sim no próprio arquivo anexado ao processo, que não diria respeito à decisão proferida por este colegiado.*

*Razão assiste à Embargante quando alega que o acórdão referente ao recurso voluntário anexado aos autos (1402-001.754) não se refere ao presente litígio, mas sim ao processo nº 19515.005446/2009-03, relativo ao IRPJ, julgado em outra sessão (30 de julho de 2014).*

*A correção do erro levado a cabo poderia se dar de modo célere, desentranhando-se o arquivo equivocadamente anexado aos autos e anexando-se o arquivo correto. Contudo, tendo em vista que o Relator do acórdão não mais compõe os quadros do CARF, não mais podendo firmar o novo acórdão, necessária se faz a prolação de nova decisão.*

O Presidente deste colegiado, por meio do despacho de fl. 426, aprovou as informações prestadas e retornou-me os autos para relato.

Como fui designado redator do voto vencedor do acórdão embargado, possuía à minha disposição o inteiro teor do relatório e voto do então relator, bem como o próprio texto do voto vencedor que lavrei. Em razão disso, para correção do erro de fato já indicado, utilizarei os mesmos textos então disponibilizados pelo Conselheiro Relator e por mim próprio em razão da designação como redator do voto vencedor:

COMPANHIA BRASILIANA DE ENERGIA, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 04.128.563/0001-10, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rua. Lourenço Marques, nº 158, 1º andar sala C - Bairro Vila Olímpia, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 155/167, prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP recorre,

a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 177/219.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com ciência pessoal, em 07/12/2009 (fl. 96), exigindo-se o recolhimento de crédito tributário no valor total de R\$ 4.155,58, a título de contribuição, referente ao exercício de 2007, correspondente ao ano-calendário de 2006.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão de declaração de pessoa jurídica, referente ao exercício de 2007, onde a autoridade lançadora entendeu haver compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, tendo em vista a inobservância do limite de compensação de 30% da Base de Cálculo da CSLL, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme Termo de Constatação e Intimação nº 02, lavrado em 17 de março de 2009, que faz parte integrante do presente, Auto de Infração. Infração capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Constatação e Intimação nº 2 (fls. 33/37), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a empresa incorporada elaborou o livro de apuração do lucro real, correspondente ao mês de Dezembro de 2006 na página 31, o qual serviu de base ao preenchimento das fichas 09A, 11 e 12A;

- que as compensações de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, ficou evidenciado que a empresa incorporada, a AES TIETÊ EMPREENDIMENTOS S.A., vulnerou as normas contidas nos Artigos 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, e 510 do RIR/99, e, no Artigo 16 da Lei nº 9.065, de 20 de Junho de 1995;

- que o limite de 30% para a compensação da Base de Cálculo Negativa da CSLL de anos anteriores foi fixada pelo Artigo 16 da Lei nº 9.065, de 20 de Junho de 1995;

- que os valores tributáveis, para a multa isolada por postergação de IRPJ e da CSLL, bem como os saldos do IRPJ a PAGAR e da CSLL a PAGAR tem como base de cálculo os valores declarados na DIPJ 2006, ora ajustados os quais não foram declarados, via de consequência, na DCTF correspondente, como se demonstra o correto preenchimento das FICHAS 11, 9A, 16 e 17.

Em sua peça impugnatória de fls. 103/124, instruída pelos documentos de fls. 125/154, apresentada, tempestivamente, em 05/01/2010, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a Impugnante, incorporou, em 28/12/2006, a AES. Em razão da incorporação, entendeu o Sr. Agente Fiscal que, quando da apresentação da DIPJ de encerramento, teria ocorrido excesso de compensação do saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL acumulados pela empresa incorporada;

- que não há que se falar em excesso de compensação e em violação aos dispositivos legais no presente caso, uma vez que ocorreu a extinção da pessoa jurídica (que se beneficiou dessas compensações) e, conseqüentemente, o encerramento de suas atividades por conta da incorporação mencionada;

- que da operação de incorporação, de acordo com o artigo 227, caput, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades Anônimas ("LSA"), a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhe sucede em todos os direitos e obrigações;

- que, apesar da "responsabilidade tributária por sucessão", passa-se a demonstrar a possibilidade de aproveitamento integral dos saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados pela empresa incorporada no encerramento de suas atividades (DIPJ do período de 01/01/2006 a 31/12/2006), motivo pelo qual não subsiste qualquer responsabilidade tributária à Impugnante, pelo que as autuações em questão deverão ser canceladas por essa C. Turma Julgadora;

- que da não aplicação da "trava" de 30% para as compensações nos casos de incorporação, a legislação tributária estabelece regras gerais que limitam o direito de compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, acumulados pela empresa, a porcentagem c/c 30% do lucro tributável, aplicável a cada período base, para o IRPJ e para a CSLL;

- que os dispositivos supra mencionados extinguiram o prazo decadencial anteriormente existente na legislação tributária e, simultaneamente, estabeleceram um limite para a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL apurados, aplicável a cada período base, qual seja, 30% do lucro tributável do período;

- que muito embora a norma trazida pelos dispositivos legais acima mencionados tenha limitado a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, o direito it compensação continua assegurado para os anos seguintes. Por esse entendimento é que o antigo Conselho de Contribuintes e o Superior Tribunal de Justiça reconhecem a legalidade da norma (Lei nº 8.981/95), com fundamento na inexistência de cerceamento ao direito à compensação, já que o contribuinte poderá compensar o saldo remanescente dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, não utilizados em razão da limitação de 30%, nos exercícios seguintes;

- que caso obedecesse à limitação de 30% imposta pela Lei nº 8.891/95 e Lei nº 9.065/95, a AES (incorporada), ao fechar o balanço no encerramento de suas atividades e apresentar sua declaração de encerramento, deixaria de utilizar aproximadamente 65% de seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados, os quais não poderiam ser aproveitados futuramente, seja pelo encerramento de suas atividades, seja pela expressa vedação imposta à utilização desses mesmos prejuízos ou bases pelo seu incorporador. Fato esse que desconfigura o conceito de lucro inserido no ordenamento jurídico brasileiro;

- que o procedimento adotado pela AES, de se utilizar da integralidade do saldo de base de cálculo negativa da CSLL/prejuízo fiscal no momento da sua incorporação, está totalmente de acordo coin as jurisprudências da E. Câmara Superior Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, pelo que não poderá sei- mantida qual exigência em face da Impugnante;

- que, *ad argumentandum*/da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme exposto em sede de preliminar, o lançamento realizado pelo Sr. Agente Fiscal é incerto, pois não é possível aferir, com certeza, se o Sr. Agente Fiscal simplesmente reduziu o saldo negativo de IRPJ apurado pela Impugnante no ano-calendário de 2006 de R\$ 20.781.555,56 para RS 389.857,74 ou, se, além disso, lançou também o crédito tributário de RS 20.050.322,94;

- que, prevalecendo a segunda hipótese, o que se alega a título de argumentação, a Impugnante, desde já, manifesta-se contrariamente a incidência dos juros de mora, que podem vir a ser cobrados, sobre uma suposta multa de ofício, por ser manifestadamente ilegal, conforme jurisprudência administrativa (Acórdão n.º 101-96.523, Acórdão 105-16754, Acórdão n.º 201-78.718, acórdão CSRF/02-03.133 ainda não formalizado a data da Impugnação).

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 3º Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que da impossibilidade de compensar a base de cálculo de CSLL apurada, com base de cálculo negativa acumulada de períodos anteriores, no caso de evento de incorporação, sem respeitar a "trava de 30%" prevista na legislação, portanto, a fiscalização verificou compensação indevida de base de cálculo negativa, em face da inobservância do limite de compensação de 30% da base de cálculo de CSLL apurada no ano-calendário de 2006;

- que em que pese as alegações trazidas à baila terem sido fundamentadas em entendimento jurisprudencial administrativo e judicial, verifica-se que acompanhar a argumentação da empresa, resulta em negar a aplicação da norma esculpida no *caput, in fine*, do art. 16 da Lei nº 9.065/1995, ao caso de incorporação de empresa;

- que, não há, na legislação tributária, previsão de exceção à aplicação dessa norma nos casos de incorporação;

- que tendo a Fiscalização se mantido firmemente nos limites da legislação de regência vigente, cumpre ao julgador da esfera administrativa apenas verificar a legalidade do ato e a observância das normas pertinentes;

- que os argumentos dos Impugnantes restringiram-se à matéria de legalidade e constitucionalidade, mantêm-se a glosa levada a cabo pela Fiscalização, posto que se revestiu da legalidade necessária;

- que da incidência de juros sobre a multa de ofício, a Impugnante que em prevalecendo a exigência do crédito tributário lançado, a incidência dos juros de mora, sobre uma suposta multa de ofício, seria manifestadamente ilegal, conforme jurisprudência administrativa (Acórdão n.º 101-96.523, Acórdão 105-16754, Acórdão n.º 201-78.718, acórdão CSRF/02-03.133 ainda não formalizado data da Impugnação);

- que referidas decisões não tem efeito vinculante, razão pela qual somente aproveitam à pessoa jurídica que integrou a lide contra a União;

- que, em apertada síntese, o argumento da Impugnante é de que a incidência de juros sobre a multa de ofício não encontraria amparo legal, visto que a legislação que rege a matéria autorizaria a incidência de juros somente sobre o valor do tributo ou contribuição;

- que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio. Os juros incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de multa serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado;

- que, assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A presente decisão está consubstanciada nas seguintes ementas:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2006*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.*

*A instância administrativa não se manifesta a respeito de supostas inconstitucionalidades e/ou ilegalidades da legislação tributária.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2006*

*BASE DE CÁLCULO DA CSLL. APURAÇÃO. BASE NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. APLICABILIDADE.*

*Para determinação da base de cálculo da contribuição social, o lucro líquido depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL, poderá ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, trinta por cento do referido lucro líquido ajustado na data do evento de extinção por incorporação.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2006*

*JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE DA COBRANÇA.*

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 11/01/2013 conforme Termo constante às fl. 175, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, tempestivamente (07/02/2013), o recurso voluntário de fls. 177/219, instruído pelos documentos de fls. 220/245, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que da possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas acumulados nas hipóteses de incorporação, portanto, ainda que não seja decretada a nulidade da decisão ora recorrida, diante da evidente afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa, o que se alega a título de argumentação, também no mérito a Turma Julgadora não obteve melhor êxito;

- que a Recorrente passará a demonstrar, novamente, os motivos pelos quais o auto de infração do CSLL originário do presente processo administrativo não pode ser mantido intacto, e, portanto, os motivos pelos quais a decisão recorrida, que é de pronto nula, deve ser integralmente reformada;

- que dos fatos concreto discutido no presente processo administrativo, como restou consignado na peça impugnatória, a Recorrente incorporou, em 28/12/2006, a AES Tietê Empreendimentos S/A (CNPJ/MF nº 02.670.218/0001-89). Em razão da incorporação, entendeu o Sr. Agente Fiscal que, quando da apresentação da DIPJ de encerramento, teria ocorrido excesso de compensação do saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativo da CSLL acumulados pela empresa incorporada;

- que não há que se falar em excesso de compensação e em violação aos dispositivos legais no presente caso, uma vez que ocorreu a extinção da pessoa jurídica (que se beneficiou dessas compensações) e, conseqüentemente, o encerramento de suas atividades por conta da incorporação mencionada;

- que da operação de incorporação, portanto, de acordo com o artigo 227, *caput*, da Lei no. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 — Lei das Sociedades Anônimas ("LSA"), a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhe sucede em todos os direitos e obrigações;

- que a Recorrente, uma vez mais, demonstrará que mediante uma análise sistemática da legislação atualmente vigente a conclusão a que se chega é pela possibilidade de aproveitamento integral dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas da CSLL acumulados pela empresa incorporada no encerramento de suas atividades (no presente caso no momento da entrega da DIPJ do período de 01/01/2006 a 31/12/2006), o que servirá como fundamento suficiente para que este E. CARF determine a reforma integral da decisão recorrida, com o conseqüente cancelamento do auto de infração de IRPJ originário do presente processo administrativo;

- que da não aplicação da "trava" de 30% para as compensações nos casos de incorporação, a legislação tributária estabelece regras gerais que limitam o direito de compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, acumulados pela empresa, à percentagem de 30% do lucro tributável, aplicável a cada período base, para o IRPJ e para a CSLL;

- que, portanto, o procedimento adotado pela AES (incorporação pela Recorrente), de se utilizar da integralidade do Aldo de base de cálculo negativo da CSLL no momento da sua incorporação, está totalmente de acordo com as jurisprudências desde E. CARF e do Superior Tribunal de Justiça, pelo que, outra solução não se espera que não a determinação da reforma integral da decisão ora recorrida;

- que da relevância da jurisprudência no presente caso, ou seja, não merece também prosperar o entendimento da Turma Julgadora no sentido de que as decisões transcritas pela Recorrente na peça impugnatória não teriam efeito vinculante;

- que em razão dos precedentes jurisprudenciais administrativos acerca da matéria, aguarda a Recorrente que esse E. Conselho os leve em consideração para que seja reconhecida a legitimidade do procedimento adotado pela empresa incorporada pela Recorrente, quando, no ato de incorporação, compensou integralmente o saldo de base negativa da CSLL que detinha;

- que do conteúdo da norma insculpida no artigo 16 da Lei nº 9.065/1995, portanto, conforme já mencionado anteriormente, o que pretendeu a Recorrente com seus argumentos de defesa apresentados na peça impugnatória foi evidenciar a necessidade de interpretar de modo sistemático as normas atualmente vigentes, para, com isso, demonstrar que não há, atualmente, qualquer norma que proíba a compensação integral do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL nas hipóteses em que determinada empresa é extinta por incorporação;

- que, diante de todo o exposto, deve ser analisado de forma sistemática o conteúdo e alcance da norma insculpida no artigo 16 da Lei nº 9.065/95, o que resultará, sem sombra de dúvidas, na reforma da decisão ora recorrida por esse E. CARF, já que não há qualquer norma no ordenamento jurídico que vede a compensação integral dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativo da CSLL em casos de incorporação de empresa;

- que da impossibilidade de sucessão da multa de ofício sobre fatos geradores ocorridos antes da incorporação, no que tange à impossibilidade de sucessão da multa de ofício no presente caso, como demonstrado no tópicos das preliminares de presente recurso voluntário, a Turma Julgadora sequer se manifestou sobre os argumentos apresentados pela Recorrente na sua peça impugnatória;

- que não sejam acolhidos os argumentos anteriores expostos, que demonstram que a chamada “trava de 30%” seria inaplicável às hipóteses de extinção da pessoa jurídica por incorporação, requer-se que, ao menos, seja afastada a exigência da multa de ofício em razão da existência, à época dos fatos, de decisão irrecorrível e garantidora do procedimento adotado pela Recorrente, em observância ao disposto no artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502/64 e ao princípio da segurança jurídica;

- que da ilegalidade da cobrança do juros SELIC sobre a multa de ofício, cabe esclarecer que, caso se entenda pela manutenção da autuação em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal;

- que a Recorrente aguarda que esse E. CARF determine a reforma da decisão ora recorrida para que seja reconhecido, expressamente, o cancelamento dos juros de mora,

Processo nº 19515.005447/2009-40  
Acórdão n.º **1402-002.409**

**S1-C4T2**  
Fl. 504

---

calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo administrativo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente processo de Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL — (fls. 93/98) que exige o montante de R\$ 4.155,58, estando contidos nesse montante o principal (R\$ 2.019,63), multa de ofício de 75% (R\$ 621,23) e juros de mora calculados até 30/11/2009 (R\$ 1.514,72).

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade fiscal lançadora observou que a contribuinte foi autuada na condição de responsável, em razão de ter incorporado a empresa AES TIETÊ EMPREENDIMENTOS S.A., inscrita no CNPJ nº 02.670.218/0001-89, conforme a Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 02 de dezembro de 2006, a qual foi registrada na JUCESP, na sessão do dia 23 de fevereiro de 2007.

A infração verificada foi à compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, em face da inobservância do limite de compensação de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, previstas e autorizadas pela legislação do imposto de renda.

Em razão do constatado, glosou-se a base de cálculo negativa no total de R\$ 80.057.291,75 (fl. 40), recalculando-se a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O aumento do imposto apurado na linha 42 da Ficha 17 da DIPJ foi de R\$ 0,00 (fl. 36), para R\$ 7.226.756,26 (fl. 43). O valor devido foi parcialmente extinto por compensação com o valor a ser deduzido na linha 52 da mesma Ficha (estimativa paga), no total de 7.224.736,62 (fls. 42/43 e 93), resultando no valor de R\$ 2.019,63 a título de CSLL a pagar.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação contra o auto de infração lavrado.

A decisão recorrida entendeu que para determinação da base de cálculo da Contribuição Social, o Lucro Líquido depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL, poderá ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, trinta por cento do referido lucro líquido ajustado na data do evento de extinção por incorporação.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância

onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminar de nulidade da decisão recorrida e razões de mérito.

Deixo de analisar a argüição da preliminar de nulidade da decisão recorrida em razão da decisão de mérito. Senão vejamos.

Conforme relatado, a discussão versa sobre a possibilidade de compensação de base de cálculo negativa por pessoa jurídica incorporada no balanço de encerramento de atividades sem o limite de 30% estabelecido no *caput* do artigo art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

A legislação tributária estabelece regras gerais que limitam o direito de compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, acumulados pela empresa, à porcentagem de 30% do lucro tributável, aplicável a cada período base, para o IRPJ e para a CSLL.

De fato, disciplina a Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995 que:

*Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*

*Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.*

[...]

*Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento*

Por sua vez, os artigos 15 e 16 da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, determinam o seguinte:

*Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.*

[...]

*Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo*

*negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei no 8.981, de 1995.*

Sempre foi meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da pessoa jurídica, como na incorporação, não se pode aplicar a limitação à compensação, mais comumente denominada por "trava".

Ora, uma vez interrompido o exercício da atividade, notadamente em face de fusão ou incorporação, desaparece ou deixa de existir o pressuposto que conferiu ao empreendimento a possibilidade de diferir, no tempo, a compensação de seus prejuízos e da base de cálculo negativa da CSLL.

É indiscutível que desde o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o prejuízo apurado em determinado período-base poderia ser compensado com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes, sistemática que perdurou até a edição da Lei nº 8.981, de 1995, oportunidade na qual restou determinado que o prejuízo verificado em um período-base tivesse sua dedução diferida para os anos-calendário subseqüentes, sem limitação temporal.

Cumprе consignar que o artigo 33 da Lei nº 2.341, de 1987, veda a compensação de prejuízos fiscais, pela sucessora, da sucedida, em razão de incorporação, fusão ou cisão.

Ensina Ricardo Mariz de Oliveira, em sua obra Fundamentos do Imposto de Renda (Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo: 2008, p. 895/900), ao tratar do poder legal para impedir, condicionar ou limitar a compensação de prejuízos fiscais:

*Para os que sustentam haver um direito verdadeiramente imanente à obrigação tributária relativa ao imposto de renda, inatingível por lei ordinária, portanto um meta-direito que até prescinde de declaração por lei ordinária, o seu fundamento está no fato de **que a hipótese de tributação é sempre um acréscimo patrimonial, e acréscimo patrimonial exige que se deduzam prejuízos anteriores para que somente possa ser alvo de incidência o valor que representar efetivo aumento ao capital trazido pelos sócios para o empreendimento gerador do lucro.***

*Se assim não for, estar-se-á tributando o próprio capital ou o patrimônio do contribuinte, descaracterizando e desnaturando o fato gerador do imposto de renda.*

*E, sendo assim, não poderia haver limite de prazo ou de valor, assim como outras condições não poderiam ser impostas para o exercício (já que aquisição sempre*

*existiria) desse direito. Muito menos ele poderia ser eliminado.*

Edson Vianna de Brito, assim discorreu sobre a norma de limitação, em seu livro Imposto de Renda, Frase Editora, São Paulo, 1995, pp. 161 e segs.:

*Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução — por compensação de prejuízos fiscais — do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.*

*Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto legal cerceou o **direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais** apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 1º de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, faculta a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos-calendário subseqüentes.*

Como visto a norma nunca teve intenção de cercear direito à compensação. Daí inclusive tornar os prejuízos imprescritíveis para a compensação.

Essa certeza mais se concretiza quanto mais se busca o histórico da legislação quando em tramitação. No Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 de junho de 1995, consta a exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95, reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95 e convertida na Lei 9.065/95. Dela se pode destacar o seguinte excerto:

*Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812194 (Lei 8.981195). Ocorre hoje vacado legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.*

A expressão "sem retirar do contribuinte o direito de compensar" reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava.

Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer

hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de *incidência* da norma de limitação.

A avaliação da questão pressupõe a consideração do ordenamento legal da apuração do IRPJ como um todo. Para isso, há de se considerar outra vedação legal à compensação de prejuízos fiscais, aquela estabelecida pelo art. 514 do RIR/1999, nos seguintes termos:

*Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).*

Vê-se, então, que os prejuízos da incorporada não se transferem para a incorporadora, sua sucessora, por expressa disposição legal.

A aplicação da “trava” de 30% é justificável enquanto existente a presunção de continuidade da pessoa jurídica. A extinção via incorporação afasta a exigência de observância do limite à compensação. Entendimento contrário significaria negação da faculdade conferida à contribuinte e resultaria no abandono forçado de um ativo seu, representado por benefício assegurado em lei.

Enfim, caso a recorrente obedecesse à limitação de 30% imposta pela Lei nº 8.891, de 1995 e Lei nº 9.065, de 1995, a AES (incorporada), ao fechar o balanço no encerramento de suas atividades e apresentar sua declaração de encerramento, deixaria de utilizar aproximadamente 65% de seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados, os quais não poderiam ser aproveitados futuramente, seja pelo encerramento de suas atividades, seja pela expressa vedação imposta utilização desses mesmos prejuízos ou bases pelo seu incorporador. Fato esse que modifica o conceito de lucro inserido no ordenamento jurídico brasileiro.

Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2341/87, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

## Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO –  
Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre Conselheiro Relator.

A limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores é prevista em lei, não havendo qualquer previsão no sentido de sua limitação em caso de extinção da pessoa jurídica.

Por concordar integralmente com sua fundamentação, peço vênia aos meus pares para adotar como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior nos autos do PAF 11065.001759/2007-56, em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a ressalva de que, embora tal processo refira-se à exigência de IRPJ, os argumentos, e a legislação pertinente, são as mesmas:

*Com a devida vênia dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ousou discordar, por enxergar, nos argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.*

*Sustenta-se que o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.*

*Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo recorrente, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir "renda". Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.*

*Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.*

*Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, in verbis:*

*"Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. **Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores.**"*

*Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que "o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores". Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.*

*Sustenta-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que "somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados", conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.*

*Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.*

*Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).*

*Engana-se também quem defende que a não submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, não se encontra vedada pelas normas veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987, pois, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido a incorporada pagar menos IRPJ compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.*

*Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegético do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.*

*Ademais, permissa venia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América Unidos da América<sup>1</sup>, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.*

*Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.*

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

<sup>1</sup> Refiro-me ao *carryback*, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

Processo nº 19515.005447/2009-40  
Acórdão n.º **1402-002.409**

**S1-C4T2**  
Fl. 513

---

## **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por acolher os embargos de declaração para corrigir o erro material, e ratificar o decidido no acórdão 1402-001.816.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator dos Embargos